

## 2.4. ОСНОВНЫЕ АСПЕКТЫ ЭВОЛЮЦИИ НОРМАТИВНО-ЗАКОНОДАТЕЛЬНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Пальгуева Т.В., аспирант, кафедра «Бухгалтерский учет в коммерческих организациях»

*Финансовый университет при Правительстве РФ*

В статье рассмотрены основные этапы эволюции консолидированной финансовой отчетности в разных странах мира, причины ее возникновения и развития. Проведен анализ нормативно-законодательной базы правового регулирования вопросов консолидированной финансовой отчетности в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета и международными стандартами финансовой отчетности, практики применения консолидированной отчетности в Российской Федерации и перспектив ее дальнейшего развития.

Важным и перспективным направлением развития бизнеса в Российской Федерации является создание групп предприятий, связанных между собой экономически, но при этом остающихся самостоятельными юридическими лицами, в которых одна компания является головной или материнской. Все входящие в группу организации образуют экономическую единицу – группу. При этом головная (или материнская) компания осуществляет контроль над дочерними компаниями и определяет их финансовую и хозяйственную политику с целью получения экономической выгоды от их деятельности.

Создание групп компаний (концернов, холдингов) за счет объединения капиталов представляет дополнительные возможности привлечения высококвалифицированных кадров, доступа к новым технологиям, развития деловых связей и расширения сферы своей деятельности, привлечения кредитов, позволяет существенно укрепить инвестиционный потенциал, способствует выходу группы компаний на международный финансовый рынок.

В связи с выходом на международный рынок группы возникает потребность пользователей бухгалтерской отчетности в получении достоверной информации о ее финансово-хозяйственной деятельности. При этом балансы отдельных предприятий не могут дать полной информации для анализа функционирования группы компаний. Такие балансы могут быть использованы только для анализа отдельного предприятия. Для оценки финансового состояния и результатов деятельности таких объединений, как концерны и холдинги, необходима особая бухгалтерская отчетность.

Составление бухгалтерской отчетности, отвечающей информационным запросам пользователей (государственных и других надзорных органов, инвесторов, сотрудников компаний и других), возлагается на головную компанию. Подобная отчетность в

международной практике получила название консолидированной финансовой отчетности.

Консолидация финансовой отчетности есть следствие процесса концентрации и централизации капитала, создания дочерних предприятий, филиалов в рамках концернов и групп компаний в пределах национальных границ отдельных государств в международных масштабах. В современных условиях данные процессы становятся все более распространёнными и отвечают потребностям новой международной экономики. Проблемы полноты, достоверности и корректности консолидированной отчетности не теряют свою актуальность уже много лет и рассматриваются в трудах ученых всего мира, так как в данных вопросах присутствует ряд проблем. Если рассматривать концентрацию капитала в части слияний и поглощений, то можно с уверенностью сказать, что она непрерывна и неизбежна, а влияние ее на основные отрасли экономики различных стран очень велико.

Достаточно замедлиться одной отрасли экономики, как волна слияний и поглощений набирает силу в другой отрасли. При этом все предприятия, образующие группу, продолжают оставаться самостоятельными хозяйствующими субъектами, т.е. являются отдельными юридическими лицами. Однако в итоге их объединения образуется новая экономическая единица – группа компаний, не обладающая статусом юридического лица.

Причины образования группы различны: это и возможность расширения рынков, и наиболее эффективное использование ресурсов, укрепление позиций на основных рынках сбыта, обеспечения стабильности поставок, снижения экономических рисков, ликвидации цикличности и многие другие (например, налоговые; экономические; юридические; финансовые; безопасность и т.д.).

При этом способы формирования группы компаний также разнообразны:

- приобретение прав собственности головной компании;
- приобретение чистых активов другого предприятия;
- выпуск акций или перевод денежных средств или прочих активов;
- операции, осуществляемые между акционерами группы, или между головной компанией и акционерами приобретаемого предприятия.

При этом группы могут образовываться различно, например, в виде:

- горизонтального объединения (все предприятия, входящие в группу, заняты в одном и том же этапе процесса производства или обслуживания);
- вертикального объединения (предприятия, образующие группу, заняты в непосредственно связанных этапах процесса производства или обслуживания);
- конгломератного объединения (предприятия группы осуществляют свою деятельность в разных, непосредственно не связанных процессах производства или обслуживания).

Для понимания значения, актуальности, причин и проблем в развитии консолидированной финансовой отчетности необходимо обратиться к некоторым аспектам истории зарождения, становления и закрепления в законодательствах различных стран ее нормативно-законодательного регулирования.

Исторически истоки возникновения консолидированной финансовой отчетности восходят к компании General Electric в США в 1893 г. Однако консолидированной в современном определении данного термина ее назвать нельзя, так как в ней содержалась финансовая информация лишь по материнской компании. Позже в состав «Отчета о прибылях и убытках» были включены данные обо всех компаниях группы. Выручка отражалась в полном объеме по всем компаниям, входящим в группу. Полную консолидированную финансовую отчетность с приложением аудиторского заключения, подтверждающего ее достоверность, в 1903 г. опубликовала другая американская компания U.S. Steel.

Зарождение института консолидированной финансовой отчетности в США не случайно. По мнению многих ученых-экономистов, в частности Грибановского А.М. [7], именно в США возникли необходимые предпосылки, обусловившие возникновение именно консолидированной отчетности, отражающей финансовый результат группы в целом и представляющей инвесторам и другим заинтересованным пользователям достоверную информацию о результатах деятельности группы. К подобным предпосылкам относятся возникновение на рубеже XX в. крупных корпораций, развитие в достаточной степени финансовых рынков, необходимых для обращения и привлечения капитала, а так же развитие программно-технических средств учета.

Однако, по мнению автора, дополнительным существенным фактором, является стремление крупных компаний к саморазвитию и использованию в полной мере возможностей, предоставляемым финансовым рынком. Консолидированная финансовая отчетность в этом случае выступает важнейшей информационной базой. Так, компания U.S. Steel на момент публикации консолидированной финансовой отчетности являлась крупнейшей в международном масштабе корпорацией с капитализацией, превышающей 1 млрд. долл. [7].

Инициатива составления консолидированной финансовой отчетности исходила от старшего партнера компании Price Waterhouse & Co. Л. Дикинсона, аудиторским заключением которого была заверена первая консолидированная финансовая отчетность. Ему удалось убедить руководство компании в том, что для такого гиганта, как U.S. Steel, отчетность, составленная исключительно по счетам материнской компании, не будет полной и достоверной. Для международного холдинга, имеющего дочерние компании по всему миру, и представляющего собой совершенно новую экономическую структуру требуется принципиально новый подход в вопросах составления финансовой отчетности. В результате в финансовую отчетность за 1902 г. были включены данные обо всех, в том числе и иностранных, дочерних структурах группы. Позже практика составления консолидированной финансовой отчетности получила широкое распространение в США.

В Европе первые консолидированные финансовые отчеты были составлены в 1922 г. английской компанией Nobel Industries Ltd. В 1923 г. там же, в Великобритании, появился первый научный труд Г.

Гарнзея, посвященный вопросам консолидированной финансовой отчетности. Несомненно, развитию института консолидированной финансовой отчетности способствовал факт одобрения идеи консолидации отчетности Лондонской фондовой биржей и введение обязательного требования ее предоставления для котировки акций в 1939 г., что способствовало ее дальнейшему развитию и закреплению на законодательном уровне в 1947 г. в Великобритании.

Во Франции в 1967 г. 22 французские компании впервые опубликовали консолидированный баланс. До 1967 г. не более 24 французских компаний составляли консолидированную отчетность [10]. Примечательными фактами первичных практик составления консолидированной финансовой отчетности во Франции стали выборочное представление отдельных форм консолидированной отчетности (в 1976 г. из 292 компаний, опубликовавших консолидированную финансовую отчетность, 46 компаний предоставили только консолидированный баланс) или избирательный период консолидации – Compagnie francesdes petroles в своей отчетности за 1968 г. указала данные по консолидации за 1965, 1966 и 1967 гг., а за период 1968 г. консолидацию не составила).

Законодательное закрепление консолидированной финансовой отчетности во Франции произошло лишь в 1985 г. и распространялось лишь на компании, чьи акции котировались на фондовой бирже. Публикация подобной отчетной информации стала обязательной во Франции в 1986 г.

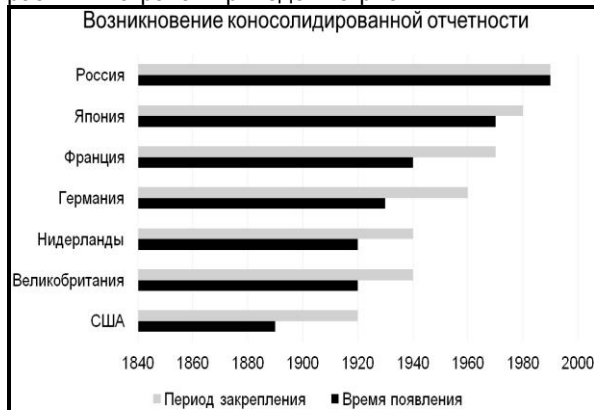
Еще более поздними сроками возникновения и законодательного закрепления характеризуется история консолидированной финансовой отчетности в Германии. Появление первых консолидированных отчетов датируется 1930-ми гг., обязательность составления же относится к 1960-м гг. В других европейских странах, с меньшим числом крупных холдинговых структур и групп компаний, таких как Испания, Италия, Греция попытки составления консолидированной отчетности относятся к еще более позднему периоду – к 1980-м гг.

При этом существенные различия в подходах к консолидационным процедурам в разных странах были устранены лишь в 1985 г. с принятием 7-й директивы Европейского сообщества (83/349) «О консолидированной отчетности» от 13 июня 1983 г. [7]. Таким образом, можно сделать вывод, что развитие консолидированной финансовой отчетности в Европе хронологически отставало от темпов развития в США. Среди причин, послуживших барьерами на пути развития консолидированной отчетности в Европе, можно отметить:

- более позднее появление крупных корпораций, обусловленное распространением в традициях европейского бизнеса картельных сделок в противовес наращиванию размеров холдингов в США;
- отсутствие единой методики консолидационных процедур на этапе становления;
- исторически сложившаяся ориентация систем учета и отчетности не столько на запросы потенциальных инвесторов, сколько на требования банковского, либо государственного сектора;

- значительное число юридических барьеров;
- пристальное внимание государства к вновь создаваемым компаниям и холдинговым структурам.

Применение консолидированной финансовой отчетности в азиатских странах, в частности в одной из передовых стран этого региона – в Японии, датируется 1980-ми гг. Отмечается, что принципы консолидации были ориентированы на англо-американскую модель [7], а законодательное закрепление произошло в 1977 г. с принятием Положения о консолидированной бухгалтерской отчетности министерством финансов Японии. Период возникновения консолидированной финансовой отчетности и закрепления порядка ее формирования в развитых странах приведен на рис. 1.



**Рис. 1. Хронология появления и закрепления консолидированной отчетности в различных странах мира**

Грибановский А.М., изучив историю возникновения и становления института консолидированной отчетности, пришел к выводу, что для зарождения и развития консолидированной отчетности необходимыми являлись два основных фактора: наличие крупных частных корпораций и развитый финансовый рынок [7]. В статье «Консолидированная финансовая отчетность: с чего все началось» обобщается положение о том, что консолидированная финансовая отчетность не требовалась мелкому и среднему бизнесу, которому вполне хватало сложившихся национальных систем учета. Но одного наличия частного крупного бизнеса было бы недостаточно для возникновения действительно необходимой консолидированной отчетности.

Важным фактором также является и источник финансирования бизнеса. В зависимости от того, кто выступал основным источником финансирования бизнеса (государство, частные инвесторы, кредитные институты и др.), в каждой стране строились системы учета и отчетности, а возникновение консолидированной отчетности стало ответом на потребности основных инвесторов в получении полной, достоверной, точной и унифицированной информации о результатах деятельности крупных корпораций и холдингов.

Например, несмотря на то, что в Германии был хорошо развит крупный частный бизнес, развитие консолидированной финансовой отчетности не прошло столь же стремительно, как в США и Вели-

кобритании, так как бизнес чаще финансировался средствами банков. Банкам не так важно было знать, сколько в целом зарабатывает холдинг; главное, чтобы у этого холдинга были ценные активы, которые могут являться гарантом возврата кредита. Это же объясняет запоздалое развитие института консолидированной отчетности в Японии.

Обращаясь к истории возникновения консолидированной отчетности в нашей стране, следует отметить, что в СССР консолидированная отчетность как таковая не составлялась. Первое упоминание о ней встречается в 1930 г. в классификации балансов Н. Блатова (1875-1942) [5]. Он определил его как слияние отдельных балансов, механическое агрегирование балансов, относящихся к подведомственным хозяйственным единицам, и включил его в классификационную группу, объединенную знаком объема.

Потребность в составлении консолидированной отчетности в современном ее представлении в России возникла вместе с переходом к рыночной экономике и появлением крупной частной собственности. В середине 1990-х гг. в РФ осуществлялось разделение крупных предприятий на несколько более мелких. Выделение из их состава узкоспециализированных юридически хозяйственных единиц позволяло сохранить право применения льготных налоговых режимов. Позже путем объединения юридически самостоятельных предприятий в одно начали формироваться холдинги. Первый холдинг в РФ – «Арбат Престиж» – был образован в 1989 г., в состав которого вошли компания – оператор одноименной торговой сети и компании – владельцы недвижимости.

В связи с этим процесс создания холдингов в Российской Федерации связывают в первую очередь со структурной перестройкой экономики и широкомасштабной приватизацией государственных предприятий. К середине 1990-х гг. этот процесс принял уже масштабный характер и шел по двум основным направлениям. Часть холдингов создавалась путем преобразования крупных предприятий с выделением из их состава подразделений в качестве юридически самостоятельных предприятий. Другая часть формировалась путем объединения пакетов акций нескольких предприятий в уставный капитал холдинга. Консолидированная отчетность компаний такого рода составлялась в управленческих целях и носила характер коммерческой тайны. Методика составления консолидированной отчетности определялась на основании аналогичного зарубежного опыта и интересами владельцев холдингов.

Вопрос достоверности данных и расчетных показателей оставался открытым. Только в 1996 г., на законодательном уровне были утверждены Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности в РФ в качестве приложения к приказу Министерства финансов РФ (Минфин РФ) от 30 декабря 1996 г. №112 и лишь в 2010 г. принят Закон «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля 2010 г. №208-ФЗ [2], закрепляющий перечень организаций,

для которых составление такого рода отчетности является обязательной.

В настоящее время главной задачей формирования консолидированной финансовой отчетности является обеспечение гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой информации о группе хозяйствующих субъектов, в обеспечении доступа к финансовой информации для принятия экономических решений инвесторами и иными внешними пользователями. Консолидированная отчетность, в отличие от индивидуальной отчетности юридического лица, должна отражать финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты деятельности за отчетный период компании и всех контролируемых организаций, рассматриваемых как единое хозяйственное образование.

Отличительными особенностями консолидированной отчетности являются:

- отчетность составляется группой компаний, являющейся юридически самостоятельными, но объединенными под контролем общей материнской компании;
- отчетность представляет собой финансовую информацию о результатах деятельности группы как единого хозяйствующего субъекта;
- основными методом подготовки отчетности являются суммирование отчетных данных всех участников экономической группы в обязательном взаимным исключением внутригрупповых операций.

Придание официального статуса такому виду бухгалтерской отчетности, как консолидированная финансовая отчетность является одной из важнейших задач международной интеграции и логическим продолжением процесса гармонизации национальных и международных систем учета. Обеспечение единообразного подхода к вопросам составления консолидированной отчетности экономических групп должно увеличить их привлекательность для широкого круга инвесторов, предоставляя им понятную, достоверную, унифицированную и пригодную для анализа информацию с целью принятия управленческих решений. С другой стороны, подобная отчетность, легко сопоставимая с данными конкурирующих групп, является информационной базой для собственников с целью оценки места группы компаний на рынке и разработки стратегии развития в будущем. Таким образом, основной целью консолидированной отчетности в международном масштабе можно считать гармонизацию и сопоставимость финансовой отчетности групп компаний. Гармонизация в данном случае, по мнению Соколова Я.В., – «компромисс между унификацией и анархией учетных систем» [10].

Основой подобной гармонизации должны выступить общепринятые стандарты ведения учета и составления отчетности, одобренные и используемые в международном масштабе. В мировом финансовом сообществе наиболее часто используемыми и признанными являются Международные стандарты учета и финансовой отчетности (МСФО) Европы – International financial reporting standart (IFRS) и США Generally accepted accounting principles (GAAP). Вопросы составления консолидированной отчетности

посвящены несколько стандартов и в IFRS, и в GAAP.

В действующей системе МСФО принципы консолидации описываются в следующих стандартах:

- IAS 27 «Отдельная финансовая отчетность»;
- IFRS 3 «Объединения бизнеса»;
- IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчетность»;
- IFRS 11 «Совместная деятельность»;
- IFRS 12 «Раскрытие информации о долях участия в других компаниях»;
- IAS 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»;
- IAS 34 «Промежуточная отчетность»;
- IAS28 «Инвестиции в ассоциированные компании»;
- IAS 31 «Участие в совместном предпринимательстве» и др.

В системе US GAAP (США) вопросам консолидации посвящены.

- FAS 94 «Консолидация всех дочерних предприятий»;
- FAS 141 «Объединения бизнеса»;
- APB Opinion No. 16 «Объединения бизнеса»;
- ARB-43 части 1A, 2A, Исследовательский бюллетень учета «Сравнительные финансовые отчеты»;
- ARB-51 Исследовательский бюллетень учета «Консолидированная финансовая отчетность»;
- APB-18 Бюллетень о мнениях по учету «Метод долевого участия для инвестиций в акционерный капитал»;
- FAS 58 «Капитализация затрат по займам в финансовой отчетности, включая инвестиции, учтенные по методу долевого участия в капитале» и др.

Логично предположить, что выбор системы учета, по которому будет составляться консолидированная отчетность, будет зависеть от выбора фондовых бирж, на которых будут обращаться ценные бумаги компаний. В случае, если акции компаний будут размещены на американской фондовой бирже, то и отчетность будет составлена по стандартам GAAP США, если на Лондонской фондовой бирже, соответственно, МСФО IFRS.

Однако между МСФО Европы и США присутствуют гораздо более глубокие различия, которые послужили решающим фактором при выборе ориентира для нормативно-правового регулирования вопросов консолидированной отчетности в РФ. С точки зрения процесса учета и отчетности МСФО представляют собой общие принципы учета, требования, в рамках которых возможно сохранение особенностей национальных систем учета, а GAAP США – правила ведения учета и представления отчетности, более детализированные и подробные, подразумевающих единственную трактовку. Перенос их на национальную систему учета в полном виде подразумевает ее полную замещение стандартами США.

По этой причине в качестве ориентира дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ были выбраны стандарты МСФО.

Применение МСФО при составлении консолидированной отчетности в РФ законодательно закреплено Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля 2010 г. №208-ФЗ. Указанный законодательный акт устанавливает обязанности определенных субъектов составлять, представлять и публиковать консолидированную финансовую отчетность. Целью составления консолидированной отчетности, согласно документу, является привлечение дополнительных инвестиций и

российскую экономику и придание финансовой отчетности, составляемой на основе МСФО, международного статуса на мировых рынках капитала. Введение консолидированной финансовой отчетности, по мнению законодателя, должно привести к повышению качества и установлению прозрачности финансовой отчетности организаций.

Следует отметить, что и до принятия федерального закона консолидированная отчетность составлялась рядом компаний на добровольной основе. Так, из ста крупнейших компаний в РФ отчетность по МСФО составляли в 2004 г. 23 компании, 2005 г. – 26, 2006 г. – 29, 2008 г. – 36, а в 2010 г. – 48 [8]. Как видим, цифры не впечатляющие, и количество организаций, добровольно составляющих консолидированную отчетность, чрезвычайно мало.

Во многом подобное положение дел определено отсутствием в указанных периоды общедоступной нормативно-правовой базы и методологии составления консолидированной, квалифицированных в данном вопросе специалистов, а также высокой стоимостью трансформационных процедур и программного обеспечения. В случае добровольного составления консолидированной отчетности по МСФО собственники компаний вынуждены решать вопрос о сопоставимости затрат и оценке преимуществ, которые они могут получить. Перечисленные причины по-прежнему являются основными преградами на пути развития института консолидированной отчетности в нашей стране.

Несмотря на огромную работу по сближению российских стандартов учета и международных [4], закрепление на законодательном уровне обязательность их применения и опубликование официальных переводов текстов международных стандартов, применяемых в нашей стране, остается ряд вопросов, не получивших должного внимания в российской практике.

В частности, вопросы составления консолидированной отчетности в системе российского законодательства в настоящее время освещены в следующих нормативно-правовых документах.

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете», введенный в действие с 1 января 2013 г.
2. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденное приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н.
3. Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля 2010 г. №208-ФЗ, принят Государственной Думой Федерального Собрания РФ и введен в действие с 10 сентября 2010 г.
4. ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности», утвержденное приказом Минфина РФ от 24 ноября 2003 г. №105 (разработан на основе МСФО 31).
5. Положение о консолидированной отчетности (утверждено Центральным банком РФ (ЦБ РФ) 30 июля 2002 г. №191-П) (ред. от 9 июля 2007 г.; зарегистрировано в Министерстве юстиции РФ (Минюст РФ) 11 октября 2002 г. № 3857).
6. Приказ Минфина РФ «О методических рекомендациях по составлению и предоставлению сводной бухгалтерской отчетности» от 30 декабря 1996 г. №112 (ред. от 12 мая 1999 г.).
7. Приказ Минфина РФ «О сводной бухгалтерской отчетности организаций за 1995 г.» от 18 января 1996 г. №5 (вместе с «Указаниями по составлению федеральными министерствами и другими федеральными органа-

ми исполнительной власти РФ сводной годовой бухгалтерской отчетности за 1995 г.»).

8. Приказ Минфина РФ «Об утверждении Указаний по отражению в бухгалтерском учете и отчетности операций при исполнении соглашений о разделе продукции» от 11 августа 1999 г. №53н и др.

По сравнению с системой стандартов МСФО в нашей стране отсутствуют аналоги таких стандартов, как МСФО 3 «Объединение бизнеса», МСФО 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО 27 «Отдельная финансовая отчетность», ПКИ-9 «Объединение компаний – классификация как покупка или как объединение интересов», Разъяснения (SIC 12) «Консолидация предприятия специального назначения».

Действующий приказ Минфина РФ «О методических рекомендациях по составлению и предоставлению сводной бухгалтерской отчетности» от 30 декабря 1996 г. №112 (ред. от 12 мая 1999 г.) [3] существенно устарел и не обновлен с учетом вышедших позже Федеральных законов «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ и «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля 2010 г. №208-ФЗ. В связи с этим приказ от 18 января 1996 г. №112 не освещает в полной мере вопросы формирования консолидированной финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами. Поэтому методология формирования консолидированной отчетности в нашей стране, по мнению автора, нуждается в дальнейших научных исследованиях.

Кроме того, в системе нормативно-правового регулирования РФ отсутствуют отраслевые стандарты, которые бы учитывали специфику деятельности различных секторов экономики и существующие на данный момент различия в признании активов и обязательств согласно российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ) и МСФО. Особенности методологии учета и отчетности в сельском хозяйстве, добывающей промышленности, банковском секторе и страховании различны и могли бы найти отражение в тех или иных стандартах или интерпретациях, согласно требованиям МСФО.

Различные подходы к оценке активов и обязательств РСБУ и МСФО могут быть урегулированы путем внесения изменений в российское законодательство в вопросах учета и отчетности. К примеру, договора долгосрочного страхования жизни, признаваемые договорами страхования в РСБУ, не соответствуют критериям признания МСФО и рассматриваются в качестве долгосрочных финансовых инструментов. Подобное расхождение может быть устранено при наличии разъяснений порядка учета и отражения в отчетности специфических для страхования объектов учета в системе РСБУ. Практика применения консолидированной отчетности [6] в нашей стране свидетельствует о достаточно высоком уровне исполнения требований законодательства и приведена в табл. 1. Как указывается в Докладе о практике применения Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» в 2013-2014 гг. [6], большинство случаев не предоставления отчетности связано с отзывом лицензии на право ведения деятельности. По результатам анализа практики применения консолидированной отчетности были внесены

изменения в перечень организаций, обязанных предоставлять консолидированную финансовую отчетность в обязательном порядке, Федеральный закон допол-

нен пунктом о валюте РФ, в которой должна составляться отчетность и лицах, подписывающих ее.

Таблица 1

**ИСПОЛНЕНИЕ ФЕДЕРАЛЬНОГО ЗАКОНА  
«О КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В 2013-2014 гг.»**

№ п/п	Показатели	Кредитные организации		Страховые организации		Эмитенты (кроме кредитных и страховых)		Всего	
		2012	2013	2012	2013	2012	2013	2012	2013
1	Количество организаций, обязанных составлять консолидированную финансовую отчетность по МСФО	953	926	457	419	91	86	1504	1429
2	Количество организаций, представивших консолидированную финансовую отчетность	952	879	423	409	83	59	1467	1347
3	Количество организаций, представивших консолидированную финансовую отчетность с нарушением срока представления	18	21	17	22	3	13	38	56
4	Количество организаций, не представивших консолидированную финансовую отчетность	4	44	25	10	8	29	37	83
5	Количество организаций, к которым применены меры воздействия по результатам рассмотрения консолидированной финансовой отчетности, в том числе:	19	18	45	25	11	29	75	72
	Привлечены к административной ответственности	-	-	25	-	-	-	25	-
	Выданы предписания	19	-	20	25	11	29	50	54

Расширение перечня организаций, обязанных составлять консолидированную отчетность в соответствии с требованиями законодательства будет способствовать дальнейшему развитию консолидированной отчетности в нашей стране, так как необходимость будет порождать поиск новых и наиболее верных путей устранения существующих расхождений и дальнейшей интеграции нашей национальной системы учета в международное сообщество.

Так, к числу организаций, обязанных составлять консолидированную отчетность, начиная с 2012 г. (кредитные, страховые и иные организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, путем включения их в котировочный список), с 2015 г. присоединятся:

- некоммерческие пенсионные фонды;
- управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и некоммерческих пенсионных фондов;
- клиринговые организации;
- федеральные государственные унитарные предприятия, перечень которых утверждается Правительством РФ;
- открытые акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности и перечень которых утверждается Правительством РФ [2].

Вероятно, в процессе подготовки консолидированной отчетности указанными организациями будут выявлены и другие «узкие места» в нормативно-правовом регулировании вопросов консолидированной отчетности, уточнен понятийный аппарат, что потребует внесения дополнительных разъяснений и рекомендаций. В любом случае расширения

перечня организаций, составляющих консолидированную отчетность в обязательном порядке, послужит новым импульсом практики ее дальнейшего распространения и развития в нашей стране.

На сегодняшний день дискуссионным и законодательно не урегулированным остается вопрос о необходимости промежуточной консолидированной отчетности и порядке ее предоставления, разрабатываются проекты отраслевых стандартов по методологии составления консолидированной отчетности в соответствии с МСФО и новым Планом счетов, применение которого способствовало бы сокращению расхождений между РСБУ и МСФО, и многие другие вопросы.

В заключение следует отметить, что формирование стандартов по консолидированной отчетности продолжается, как в нашей стране, так и за рубежом. Итогом работы должна стать консолидированная отчетность, которая способствует повышению прозрачности и открытости деятельности организации, обеспечивает единообразие и сравнимость финансовой отчетности российских организаций с аналогичными организациями за рубежом, повышает их инвестиционную привлекательность и расширяет возможности доступа к международным финансовым рынкам, является качественной информационной базой для анализа деятельности и принятия решений, а также способствует дальнейшему сближению национальных и международных стандартов. Российским экономистам, теоретикам и практикующим специалистам, предстоит внести свой вклад в работу по достижению указанной цели.

## Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О консолидированной финансовой отчетности [Электронный ресурс] : федер. закон от 27 июля 2010 г. №208-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О методических рекомендациях по составлению и предоставлению сводной бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 30 дек. 1996 г. №112 (ред. от 12 мая 1999 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 1 июля 2004 г. №80. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Блатов Н.А. Балансоведение [Текст] / В.Г. Гетьман. – Л. : Экономическое образование, 1930. – С. 9.
6. Доклад о практике применения Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» в 2013-2014 гг. [Электронный ресурс] // М-во финансов РФ : официальный сайт. URL: <http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/12/main/doklad.pdf>.
7. Грибановский А.М. Консолидированная финансовая отчетность: с чего все начиналось [Текст] / А.М. Грибановский // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2010. – №2.
8. Модеров С.В. МСФО в России: применение, отношение к ним со стороны Я.В. Соколова и их влияние на отчетственный учет [Электронный ресурс] / С.В. Модеров // Аудит по МСФО. URL: [http://ifrs-audit.ru/?page\\_id=14](http://ifrs-audit.ru/?page_id=14)
9. Соколов Я.В. Судьба международных стандартов финансовой отчетности в России [Электронный ресурс] / Я.В. Соколов // Финансы и бизнес. – 2005. – №1. – С. 71. URL: <http://finbiz.spb.ru/download/sokol.pdf>
10. Annual report of the United States steel trust [Text] // Scientific American. – 1903. – 18 apr. – Pp. 294-295.
11. Rathore S. International accounting [Text] / S. Rathore. Eastern Economy Edition. P. 100.

## Ключевые слова

Консолидированная финансовая отчетность; РСБУ; МСФО; история возникновения и развития; практика применения; перспективы развития; страховые и кредитные организации; эмитенты ценных бумаг; промежуточная консолидированная отчетность.

*Татьяна Вячеславовна Пальгуева*

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена необходимостью изучения важнейших причин, побудивших формирование консолидированной отчетности крупным бизнесом в разных странах, в том числе и в России, и проблем, связанных с этим в современном нормативно-законодательном регулировании как в России, так и за рубежом.

Научная новизна и практическая значимость. В статье освещены достаточно полно и интересно вопросы исторического возникновения и потребности в формировании консолидированной отчетности крупного бизнеса в США, Европе, Азии, России, а так же рассмотрены сдерживающие факторы по ее формированию. Так как одной из причин появления консолидированной отчетности является процесс концентрации и централизации капитала, создания дочерних предприятий, филиалов в рамках концернов и групп компаний не только в пределах национальных границ отдельных государств, но и в международных масштабах, автором статьи рассмотрена потребность в формировании консолидированной отчетности для российского крупного бизнеса. Рассмотрены способы и причины формирования группы компаний, возможные структуры объединения и др., влияющие на особенности формирования консолидированной отчетности компаний. Автором так же рассмотрены отличительные особенности формирования консолидированной финансовой отчетности компании, принципы ее формирования и современные требования, предъявляемые МСФО и РСБУ. Практическая значимость работы состоит в том, что автором подобраны действующие стандарты, определяющие порядок формирования консолидированной финансовой отчетности согласно РСБУ и МСФО, рассмотрены их отличительные особенности, причины и пути гармонизации российских стандартов с МСФО, рассмотрены причины не применения стандартов GAAP и современные проблемы существующих стандартов. В связи с чем автор статьи приходит к выводу о необходимости дальнейших научных исследований методологии формирования консолидированной финансовой отчетности в целях совершенствования нормативно-законодательного регулирования.

Заключение: рецензируемая статья Пальгуевой Т.В. отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и рекомендована к опубликованию.

*Осипова И.В., к.т.н., доцент, профессор, кафедра «Бухгалтерский учет в коммерческих организациях», «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»*